

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (осми състав)

21 март 2013 година(*)

„Член 99 от Процедурния правилник — ДДС — Директива 2006/112/ЕО — Членове 62, 63, 65, 73 и 80 — Учредяване на суперфиция в полза на дружество от физически лица, които не са данъчнозадължени по ДДС и не са лица — платци по този данък, срещу изграждането на недвижим имот от дружеството за тези физически лица — Бартер — ДДС за строителните услуги в недвижимия имот — Данъчно събитие — Изискуемост — Авансово плащане на цялата насрещна престация — Авансово плащане — Данъчна основа при насрещна престация, състояща се от стоки или услуги“

По дело C-153/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Варненски административен съд (България) с определение от 22 март 2012 г., постъпило в Съда на 30 март 2012 г., в рамките на производство по дело

„Съни трейд“ ЕООД

срещу

Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ гр. Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите,

СЪДЪТ (осми състав),

състоящ се от: г-н E. Jarašiūnas (докладчик), председател на състав, г-н A. Ó Caoimh и г-жа C. Toader, съдии,

генерален адвокат: г-н Y. Bot,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, на основание член 99 от Процедурния правилник на Съда да се произнесе с мотивирано определение,

постанови настоящото

Определение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 62, 63, 65, 73 и 80 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3 и ОВ L 249, 2012 г., стр. 15; наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между „Съни трейд“ ЕООД (наричано по-нататък „Съни трейд“) и директора на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ гр. Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите (наричан по-нататък „Директорът“) по повод на ревизионен акт, с който на дружеството са установени задължения за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Член 62 от Директивата за ДДС предвижда:

„За целите на настоящата директива:

1. „данъчно събитие“ означава обстоятелство, по силата на което се изпълняват правните условия, необходими за настъпването на изискуемостта на ДДС;
2. ДДС става „изискуем“, когато данъчният орган придобива законното основание в даден момент да изисква дължимия данък от лицето[—] платец на данъка, независимо от това, че срокът на плащане може да бъде отложен“.

- 4 Съгласно член 63 от същата директива:

„Данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

- 5 Член 65 от посочената директива предвижда:

„Когато трябва да се извърши [авансово плащане,] преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума“.

- 6 Текстът на член 73 от Директивата за ДДС е следният:

„По отношение на доставката на стоки ши услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“.

- 7 Член 80, параграф 1 от тази директива предвижда, че за да се предотврати неплащането или избягването на данъци, държавите членки могат да вземат мерки, за да гарантират, че по отношение на доставката на стоки или услуги на бенефициери, с които съществуват семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки, както са определени от държавата членка, данъчната основа е пазарната стойност на операцията в изброените в него случаи.

Българската правна уредба

- 8 В приложимата по главното производство редакция член 25 от Закона за данък върху добавената стойност (ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., наричан по-нататък „ЗДДС“) предвижда:

„(1) Данъчно събитие по смисъла на този закон е доставката на стоки или услуги, извършена от данъчно задължени по този закон лица [...]

(2) Данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена.

[...]

(5) На датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4:

1. данъкът по този закон става изискуем за облагаемите доставки и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли, или
2. възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на страната.

(6) Когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вълтреобщностна доставка. [...]

9 Член 26, алинея 7 от ЗДДС уточнява:

„Когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги (плащането се извършва изцяло или частично в стоки или услуги), данъчната основа на доставката е пазарната цена на предоставяната стока или услуга, изчислена към датата, на която данъкът е станал изискуем“.

10 Съгласно член 45 от ЗДДС:

„(1) Освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, както и отдаването ѝ под наем или аренда.

(2) Учредяването или прехвърлянето на право на строеж се смята за освободена доставка по ал. 1 до момента на завършване в груб строеж на сградата, за която се учредява или прехвърля правото на строеж. В правото на строеж не се включват извършените строително-монтажни работи“.

11 Член 130 от ЗДДС гласи:

„(1) Когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава.

(2) Данъчното събитие и за двете доставки по ал. 1 възниква на датата на възникване на данъчното събитие на по-ранната от тях“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

12 С нотариален акт от 16 септември 2008 г. две физически лица (наричани по-нататък „собствениците на поземлени имоти“) учредяват право на строеж на Съни трейд върху собствения си недвижим имот. По силата на учреденото право на

строеж посоченото дружество ще построи сграда върху упоменатия недвижим имот и ще стане собственик на 75 % от нея. Като насрещна престация за получаването на това право Съни трейд трябва да проектира сградата, да я построи със свои средства и сили и да прехвърли в собственост на собствениците на поземлените имоти в завършен вид 25 % от разгънатата застроена площ в рамките на определен срок. С посочения акт последните се задължават също в 30-дневен срок от завършване на грубия строеж да прехвърлят на Съни трейд и правото на собственост върху онази идеална част от поземления имот, която се полага като идеално число към обектите, оставащи в собственост на Съни трейд. Данъчната оценка на правото на строеж е 57 375,00 BGN.

- 13 На 29 юли 2010 г. след проведена ревизия органът по приходите връчва на Съни трейд ревизионен акт, с който за септември 2008 г. на дружеството са установени задължения за ДДС в размер на 30 925,10 BGN и лихви в размер на 6 637,22 BGN. Органът по приходите приема, че е налице хипотезата на бартер по смисъла на член 130 от ЗДДС и че в приложение на алинея 2 от същия член данъчното събитие за доставката на строителна услуга е настъпило на датата на учредяване на правото на строеж. Съни трейд обаче не е издало данъчна фактура на собствениците на поземлените имоти и за посочената доставка не е начислен ДДС. В хода на ревизията е изготвена експертна оценка, която определя пазарната цена на доставките, които Съни трейд се е задължило да направи, в размер на 618 502 BGN. Поради това с ревизионния акт е определена данъчна основа в размер на 154 625,50 BGN, или 25 % от общата пазарна цена, което е делът, който трябва да бъде прехвърлен на собствениците на поземлените имоти след построяването на сградата.
- 14 Съни трейд обжалва ревизионния акт по административен ред пред Директора. След като последният отхвърля тази жалба с решение от 1 октомври 2010 г., Съни трейд обжалва същия ревизионен акт по съдебен ред пред Варненския административен съд. С решение от 1 март 2011 г. последният отменя частично ревизионния акт, като приема, че данъчната основа трябва да бъде равна на данъчната оценка на правото на строеж.
- 15 Директорът подава касационна жалба срещу посоченото решение пред Върховния административен съд, който го отменя и връща делото за ново разглеждане от запитващата юрисдикция. По-специално Върховният административен съд приема, че Варненският административен съд е определил неправилно данъчната основа. За новото разглеждане на делото са дадени задължителни указания запитващата юрисдикция да назначи допълнителна експертиза, която да определи пазарната цена на 25 % от разгънатата застроена площ на сградата към 16 септември 2008 г.
- 16 Пред запитващата юрисдикция Съни трейд твърди, че няма как да се изисква от него да начислява ДДС за доставката, която се е задължило да изпълни в замяна на полученото право на строеж, тъй като същата няма как да бъде индивидуализирана към датата на учредяване на това право, и че няма как по правилото на член 26, алинея 7 от ЗДДС да се определи пазарната стойност на тази доставка. При условията на евентуалност то счита, че данъчната основа би следвало да бъде пазарната стойност на получената насрещна престация, тоест пазарната стойност на правото на строеж.
- 17 Според запитващата юрисдикция спорът, с който е сезирана, повдига въпроси относно наличието на бартер по смисъла на член 130, алинея 1 от ЗДДС, кога настъпва данъчното събитие за двете насрещни доставки, съответно към кой

момент за Съни трейд е възникнало задължението да начисли ДДС и върху каква данъчна основа.

- 18 По първите два въпроса тя сочи, че е обвързана от мотивите в решението на Върховния административен съд, с което делото е върнато за ново разглеждане и съгласно които, от една страна, е налице бартер, а от друга — данъчното събитие за двете разглеждани доставки настъпва на датата на учредяване на правото на строеж. Освен това тя подчертава, че по силата на същото решение е задължена стриктно да приложи член 26, алинея 7 от ЗДДС, съгласно който данъчната основа при бартер е пазарната цена на предоставяната стока или услуга.
- 19 Запитващата юрисдикция обаче посочва, че има съмнения относно съответствието на член 130, алинея 2 и на член 26, алинея 7 от ЗДДС с членове 62, 63, 65, 66, 73 и 80 от Директивата за ДДС. В тази връзка тя уточнява, че са й известни вече отправените до Съда преюдициални запитвания от Върховния административен съд по две предходни дела, по които вече са постановени Решение от 19 декември 2012 г. по дело Орфей България (С-549/11, все още непубликувано в Сборника), както и Решение от 7 март 2013 г. по дело Ефир (С-19/12). Тя приема, че разглежданите в тези две решения въпроси са относими към разрешаването на спора, с който е сезирана. Все пак тя подчертава, че в решенията по двете посочени дела не е повдиган въпросът за извършване на доставките от физически лица, които нямат качеството на данъчнозадължено лице, нито на лице — платец на данъка, и не извършват независима икономическа дейност.
- 20 При тези обстоятелства Варненският административен съд решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
 - „1) Понятието за данъчно събитие по смисъла на чл. 62, пар. 1 от [Директивата за ДДС] трябва ли да се тълкува в смисъл, че обхваща и случаите на освободени доставки, включително такива извършени от лице, което няма качеството на „данъчнозадължено лице“ по смисъла на разпоредбите на дял III от [посочената директива] и на „лице — платец на данъка“ по смисъла на дял XI, глава 1, раздел 1 от [същата директива]?
 - 2) Разпоредбите на чл. 62 и чл. 63 от [Директивата за ДДС] противопоставят ли се на национална разпоредба, която определя като дата на данъчното събитие, датата на изпълнение на освободената доставка вместо датата, на която възниква условието същата да бъде обложена?
 - 3) Разпоредбата на чл. 63 от [Директивата за ДДС] противопоставя ли се на национална разпоредба и практика, според която датата на данъчното събитие за доставка на части от сграда възниква не в момента на прехвърляне на собствеността, а в по-ранен момент, на датата на осъществяване на договорената насрещна престация, изразяваща се в освободена доставка извършена от лице, което няма качеството „данъчнозадължено лице“ и „лице — платец на данъка“?
 - 4) Разпоредбата на чл. 65 от [Директивата за ДДС] противопоставя ли се на национална разпоредба, която свързва настъпването на изискуемостта на данъка с плащане, определено изцяло или частично в стоки или услуги?
 - 5) Разпоредбите на чл. 73 и чл. 80 от [Директивата за ДДС] противопоставят ли се на национална разпоредба, според която, когато възнаграждението за

доставката е определено изцяло или частично в стоки или услуги, данъчната основа на доставката във всички случаи е пазарната ѝ цена?“.

По преюдициалните въпроси

- 21 В съответствие с член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато отговорът на преюдициалния въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика, Съдът може във всеки един момент да се произнесе с мотивирано определение по предложение на съдията докладчик и след изслушване на генералния адвокат.
- 22 Съдът счита, че случаят по настоящото дело е такъв. Всъщност отговорите на отправените от запитващата юрисдикция въпроси се налагат недвусмислено от практиката на Съда, и по-специално от Решение по дело Орфей България и от Решение по дело Ефир, посочени по-горе.

По въпроси от първи до четвърти

- 23 С първите си четири въпроса, които следва да се разгледат заедно, по същество запитващата юрисдикция иска да се установи дали членове 63 и 65 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че когато в полза на дружество е учредено право на строеж за построяването на сграда, в която същото ще стане собственик на 75 % от разгънатата застроена площ, като насрещна престация за построяването на останалите 25 %, която дружеството се задължава да предаде в завършен вид на учредителите на правото на строеж, посочените членове препятстват ДДС за доставките на строителни услуги да бъде изискуем от момента на учредяване на правото на строеж, тоест преди предоставянето на услугите. При така очертаната обстановка запитващата юрисдикция се пита също дали обстоятелството, че учредяването на правото на строеж е освободена доставка, осъществена от лица, които нямат качеството данъчнозадължено лице или лице — платец на данъка, по смисъла на Директивата за ДДС, може да бъде от значение за отговорите на поставените въпроси.
- 24 В тази връзка следва да се напомни, че съгласно член 63 от Директивата за ДДС данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени. Член 65 от същата директива — съгласно който при авансово плащане, преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума — представлява отклонение от правилото на член 63 и като такова трябва да се тълкува стриктно (Решение от 21 февруари 2006 г. по дело BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, C-419/02, Recueil, стр. I-1685, точка 45, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 27 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 31).
- 25 Така, за да може да бъде ДДС изискуем, без стоките или услугите все още да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т.е. на бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. Ето защо авансовите плащания за все още неопределени точно доставки на стоки или услуги не подлежат на облагане с ДДС (Решение по дело BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, посочено по-горе, точка 45, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 28 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 32).
- 26 Освен това следва да се отбележи, че действително текстът на член 65 от Директивата за ДДС изглежда оставя впечатлението, особено на български и на

френски език, че тази разпоредба се отнася единствено до авансовите плащания, изразяващи се в парична сума.

- 27 Същевременно съгласно постоянната съдебна практика текстът от вторичното право на Съюза трябва да се тълкува, доколкото е възможно, в посока на съответствието му с разпоредбите на Договорите и общите принципи на правото на Съюза (Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 32 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 34).
- 28 Също от постоянната съдебна практика следва, че принципът на равно третиране, чието конкретно отражение на равнището на вторичното право на Съюза и в специфичния сектор на данъчното облагане е принципът на данъчен неутралитет, изисква да не се третират по различен начин сходни положения, освен ако това не е обективно обосновано (Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 33 и цитираната съдебна практика, както и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 35).
- 29 По този начин принципът на данъчен неутралитет, който е основен принцип на общата система на ДДС, не допуска да се третират различно от гледна точка на ДДС сходните стоки или доставки на услуги, които следователно са в конкуренция помежду си, нито пък допуска при събирането на ДДС да се третират различно икономически оператори, извършващи едни и същи доставки (Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 67, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 34 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 36).
- 30 Съдът обаче вече е приел, че договорите за бартер, в които насрещната престация поначало е в натура, и сделките с парична насрещна престация представляват две еднакви положения от икономическа и търговска гледна точка (Решение от 3 юли 1997 г. по дело Goldsmiths, C-330/95, Recueil, стр. I-3801, точки 23 и 25, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 35 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 37).
- 31 Следователно принципът на равно третиране няма да бъде зачетен, ако приложението на член 65 от Директивата за ДДС зависи от формата на получената от данъчнозадълженото лице насрещна престация. Затова този принцип изисква член 65 да се тълкува в смисъл, че е приложим и когато авансовото плащане е извършено в натура, щом са изпълнени припомнените в точка 25 от настоящото определение условия. Въпреки това е необходимо стойността на това авансово плащане да може да има парично изражение. Всъщност според постоянната съдебна практика насрещната престация при доставка на услуги може да се състои в доставка на стоки и да представлява нейната данъчна основа по смисъла на член 73 от Директивата за ДДС, когато е налице пряка връзка между доставката на услуги и доставката на стоки, при условие че стойността на последната може да получи парично изражение (Решение от 3 юли 2001 г. по дело Bertelsmann, C-380/99, Recueil, стр. I-5163, точка 17, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 36 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 38).
- 32 Обстоятелството, че разглежданото в главното производство учредяване на право на строеж представлява евентуално цялата, а не само част от насрещната престация на доставката, за която Съни трейд се е задължило към собствениците на поземлените имоти, не може да постави под съмнение това тълкуване. От една страна, посоченият член 65 предвижда, че данъкът става изискуем „върху получената сума“. Следователно текстът на тази разпоредба допуска евентуално

получената сума да съответства изцяло на насрещната престация на доставката, за която става изискуем ДДС. От друга страна, както Съдът вече е посочил, в изложението на мотивите към предложението за Шеста директива на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа от 20 юни 1973 г. (СОМ(73) 950 окончателен, Бюлетин на Европейските общности, притурка 11/73, стр. 13), като в момента посочената директива е заменена от Директивата за ДДС, Комисията на Европейските общности изтъква, че „получаването на [...] сумите прави данъка изискуем, тъй като по този начин съдоговорителите известяват предварително своето намерение да осъществят всички финансови последици, които са свързани с настъпването на данъчното събитие“. Такъв е обаче и случаят, когато авансовото плащане е в размер на цялата договорена насрещна престация (Решение по дело BUPA Hospitals и Goldsbrough Developments, посочено по-горе, точка 49, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 37 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 39).

- 33 Накрая, следва да се напомни, че за да се определи дали са изпълнени условията за изискуемост на дължимия за подобна бъдеща доставка ДДС, без значение е доколко нейната насрещна престация сама по себе си е облагаема с ДДС доставка (Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 39 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 25). В действителност, видно от припомнената в точки 25 и 31 от настоящото определение съдебна практика, за да стане изискуем дължимият за подобна бъдеща доставка ДДС при обстоятелства като тези в главното производство, достатъчно е всички релевантни елементи на бъдещата доставка да са вече известни и стойността на нейната насрещна престация да може да получи парично изражение (вж. в този смисъл Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 39).
- 34 При това положение данъчният статут на доставката, която е насрещна престация на бъдещата доставка, която Съни трейд се ангажира да предостави, и следователно въпросът дали и евентуално в кой момент настъпва данъчното събитие относно ДДС по сделката за учредяване на правото на строеж и дължимият по нея ДДС става изискуем, също както и обстоятелството, че посочената сделка се осъществява от лица, които нямат качеството на данъчнозадължено лице или на лице — платец на данъка, по смисъла на Директивата за ДДС, са без значение за тълкуването на членове 63 и 65 от Директивата за ДДС (вж. в този смисъл Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 25).
- 35 Видно от изложените съображения, на първите четири въпроса следва да се отговори, че членове 63 и 65 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като тези в главното производство, когато в полза на дружество е учредено право на строеж за построяването на сграда, в която същото ще стане собственик на 75 % от разгънатата застроена площ като насрещна престация за построяването на останалите 25 %, която дружеството се задължава да предаде в завършен вид на учредителите на правото на строеж, посочените членове допускат ДДС за строителните услуги да бъде изискуем от момента на учредяване на правото на строеж, тоест преди предоставянето на услугите, стига към момента на учредяване на това право всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги да са вече известни, и следователно в частност разглежданите услуги да са точно определени, а стойността на това право да може да получи парично изражение — нещо, което следва да се установи от запитващата юрисдикция. В тази връзка е без значение, че учредяването на споменатото право на строеж е освободена доставка, която се осъществява от

лица, които нямат качеството на данъчнозадължено лице или на лице — платец на данъка, по смисъла на Директивата за ДДС.

По петия въпрос

- 36 С петия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали членове 73 и 80 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че препятстват национална разпоредба като разглежданата в главното производство, съгласно която, ако насрещната престация на доставка на стоки или услуги е определена изцяло в стоки или услуги, при всички положения данъчната основа на доставката е пазарната стойност на предоставените стоки или услуги.
- 37 В тази връзка следва да се напомни, че според постоянната практика на Съда основата за облагане на възмездната доставка на стока или услуга е насрещната престация, реално получена от данъчнозадълженото лице във връзка с тях. Тази насрещна престация представлява субективната, т.е. действително получената стойност, а не стойност, определена според обективни критерии. Освен това посочената насрещна престация трябва да може да има парично изражение (Решение от 29 юли 2010 г. по дело Astra Zeneca UK, C-40/09, Сборник, стр. I-7505, точка 28, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 44 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 41).
- 38 Ако тази стойност не е договорена между страните сума пари, за да бъде субективна, тя трябва да представлява стойността, която получателят на услугите, които са насрещната престация за доставката на вещи, приписва на очакваните от него услуги, и да съответства на сумата, която той е готов да изразходва за доставката (Решение от 2 юни 1994 г. по дело Empire Stores, C-33/93, Recueil, стр. I-2329, точка 19, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 45 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 42).
- 39 Освен това следва да се напомни, че член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда, че за да се предотврати неплащането или избягването на данъци, държавите членки могат да вземат мерки, за да гарантират, че по отношение на доставката на стоки или услуги на бенефициери, с които съществуват семейни или други близки лични връзки, връзки по управлението, собствеността, членството, финансови или юридически връзки, както са определени от държавата членка, данъчната основа е пазарната стойност на операцията в някои изброени в него случаи.
- 40 Все пак установените в посочената разпоредба условия за прилагане са изчерпателни и поради това националното законодателство не може да предвижда на основание на тази разпоредба данъчната основа да бъде пазарната стойност на операцията извън изброените в разпоредбата случаи (Решение от 26 април 2012 г. по дело Болкан енд Сий пропъртис и Провадинвест, C-621/10 и C-129/11, все още непубликувано в Сборника, точка 51, Решение по дело Орфей България, посочено по-горе, точка 47 и Решение по дело Ефир, посочено по-горе, точка 44).
- 41 В случая от акта за преюдициално запитване не се установява извършването на разглежданата в главното производство доставка между лица, между които са налице връзки като посочените в член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС, което обаче следва да се провери от запитващата юрисдикция. При тези обстоятелства споменатата разпоредба не би могла да се тълкува в смисъл, че разрешава пазарната стойност на доставката, по която се е задължило Съни Трейд, да бъде нейна данъчна основа.

- 42 Накрая, доколкото запитващата юрисдикция посочва в акта за преюдициално запитване, че по силата на решението на Върховния административен съд, който ѝ връща делото, по което е сезирана в главното производство, за ново разглеждане, тя е задължена стриктно да приложи член 26, алинея 7 от ЗЗДС, въпреки че изпитва съмнения относно съвместимостта на тази разпоредба с Директивата за ДДС и че е отправила запитване до Съда в този смисъл, е важно да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика постановеното от Съда решение по преюдициалното запитване обвързва националния съд по отношение на тълкуването, съответно валидността на разглежданите актове на институциите на Съюза при решаването на спора в главното производство (Решение от 5 октомври 2010 г. по дело Елчинов, С-173/09, Сборник, стр. I-8889, точка 29 и цитираната съдебна практика, както и Решение от 20 октомври 2011 г. по дело Interedil, С-396/09, все още непубликувано в Сборника, точка 36).
- 43 При това положение, след като упражни правото си по член 267, втора алинея ДФЕС, при решаването на спора в главното производство националният съд е обвързан от даденото от Съда тълкуване на съответните разпоредби и трябва евентуално да не се съобрази с изводите на висшестоящия съд, ако въз основа на това тълкуване намира, че тези изводи не са в съответствие с правото на Съюза (Решение по дело Елчинов, посочено по-горе, точка 30, Решение по дело Interedil, посочено по-горе, точка 37 и Решение от 15 януари 2013 г. по дело Križan и др., С-416/10, все още непубликувано в Сборника, точка 69).
- 44 С оглед на изложените съображения на петия въпрос следва да се отговори, че при обстоятелства като разглежданите по главното производство, при които доставката не е осъществена между свързани лица по смисъла на член 80, параграф 1 от Директивата за ДДС — което все пак следва да се установи от запитващата юрисдикция, — членове 73 и 80 от тази директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална разпоредба като разглежданата в главното производство, съгласно която, ако насрещната престация на доставка на стоки или услуги е определена изцяло в стоки или услуги, при всички положения данъчната основа на доставката е пазарната стойност на предоставените стоки или услуги.

По съдебните разноски

- 45 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (осми състав) реши:

- 1) Членове 63 и 65 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че при обстоятелства като тези в главното производство, когато в полза на дружество е учредено право на строеж за построяването на сграда, в която същото ще стане собственик на 75 % от разгънатата застроена площ като насрещна престация за построяването на останалите 25 %, която дружеството се задължава да предаде в завършен вид на учредителите на правото на строеж, посочените членове допускат данъкът върху добавената**

стойност за строителните услуги да бъде изискуем от момента на учредяване на правото на строеж, тоест преди предоставянето на услугите, стига към момента на учредяване на това право всички релевантни елементи на бъдещата доставка на услуги да са вече известни, и следователно в частност разглежданите услуги да са точно определени, а стойността на това право да може да получи парично изражение — нещо, което следва да се установи от запитващата юрисдикция. В тази връзка е без значение, че учредяването на споменатото право на строеж е освободена доставка, която се осъществява от лица, които нямат качеството на данъчнозадължено лице или на лице — платец на данъка, по смисъла на посочената директива.

- 2) При обстоятелства като разглежданите по главното производство, при които доставката не е осъществена между свързани лица по смисъла на член 80, параграф 1 от Директива 2006/112 — което все пак следва да се установи от запитващата юрисдикция, — членове 73 и 80 от тази директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална разпоредба като разглежданата в главното производство, съгласно която, ако насрещната престация на доставка на стоки или услуги е определена изцяло в стоки или услуги, при всички положения данъчната основа на доставката е пазарната стойност на предоставените стоки или услуги.

Подписи